

05.048

**Botschaft  
über ein Protokoll zur Änderung  
des Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Königreich  
Norwegen und des zugehörigen Protokolls**

vom 3. Juni 2005

---

Sehr geehrte Frau Präsidentin,  
sehr geehrter Herr Präsident,  
sehr geehrte Damen und Herren,

wir unterbreiten Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Genehmigung des am 12. April 2005 unterzeichneten Protokolls zur Änderung des Abkommens und des zugehörigen Protokolls mit dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Wir versichern Sie, sehr geehrte Frau Präsidentin, sehr geehrter Herr Präsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

3. Juni 2005

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Samuel Schmid

Die Bundeskanzlerin: Annemarie Huber-Hotz

---

## Übersicht

*Infolge einer norwegischen Steuerreform, mit der eine einheitliche Gesamtbesteuerung eingeführt werden soll, ist Norwegen gezwungen, seine Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Freistellungsmethode auf die Anrechnungsmethode zu ändern; deshalb wurde das vorliegende Änderungsprotokoll unterzeichnet. Neben der Änderung des norwegischen Methodenartikels (Art. 23) enthält das Änderungsprotokoll eine neue Bestimmung über die Erstattung von Quellensteuern (Art. 28), eine Ausweitung des Informationsaustauschs (neu ist Amtshilfe nach Art. 26 auch für Steuerbetrug und im Falle von Holdinggesellschaften möglich), eine Neuregelung im Bereich des internationalen Verkehrs, die den Besonderheiten der «Scandinavian Airlines System» (SAS) Rechnung trägt (eingefügt in den Artikeln 2, 3, 8, 13, 15 und 22), sowie die Vereinbarung des ausschliesslichen Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates bei Beteiligungsdividenden (Art. 10).*

# Botschaft

## 1 Vorgeschichte

Infolge einer norwegischen Steuerreform, mit der eine einheitliche Gesamtbesteuerung eingeführt werden soll, ist Norwegen gezwungen, seine Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Freistellungsmethode auf die Anrechnungsmethode zu ändern. Aus diesem Grunde ersuchte die norwegische Steuerrichtung die Eidgenössische Steuerverwaltung um Aufnahme von Verhandlungen zur Revision des Doppelbesteuerungsabkommens vom 7. September 1987 (SR 0.672.959.81). Die Schweiz benutzte die Gelegenheit und beantragte, die Quellensteuer auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen auf Null abzusenken und eine auf Steuerbetrugsdelikte beschränkte Erweiterung der Auskunftsklausel einzuführen.

Nach drei Verhandlungsrunden konnte am 12. Juni 2002 das Paraphierungsverfahren abgeschlossen werden. Vor Unterzeichnung des Revisionsprotokolls war Norwegen jedoch nicht mehr bereit, die neue Bestimmung über die Amtshilfe zu akzeptieren und verlangte die Aufnahme einer Bestimmung, wie sie die Schweiz den Vereinigten Staaten von Amerika gewährt hat (Informationsaustausch für Betrugsdelikte und dergleichen anstatt nur für Steuerbetrug). Diesem Begehren konnte die Schweiz nicht entsprechen, besteht eine entsprechende Zusage auf Grund des Zinsbesteuerungsabkommens doch nur gegenüber EU-Staaten und wird auch diesen gegenüber nur gewährt, wenn sich auf Grund des Veranlagungsverfahrens Sachverhalte mit gleichem Unrechtsgehalt wie bei einem Steuerbetrug ergeben können. Die Schweiz war aber bereit, ihre im Rahmen der OECD-Arbeiten über schädliche Steuerpraktiken vertretene Haltung in Bezug auf den Informationsaustausch für Holdinggesellschaften noch in das Protokoll aufzunehmen.

## 2 Bemerkungen zu den Bestimmungen des Protokolls

*Art. 1 (betrifft Art. 2 des Abkommens: Unter das Abkommen fallende Steuern)*

Artikel 1 des Protokolls passt den Katalog der norwegischen Steuern in Artikel 2 Absatz 3 Buchstabe a des Abkommens an die heutigen Verhältnisse an, was jedoch keiner materiellen Änderung entspricht.

*Art. 2 (betrifft Art. 3 des Abkommens: Allgemeine Begriffsbestimmungen)*

Um den Besonderheiten des vereinigten norwegischen, dänischen und schwedischen Luftverkehrsunternehmens «Scandinavian Airlines System» (SAS) Rechnung zu tragen, wird mit Artikel 2 des Protokolls Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h des Abkommens geändert. Damit wird künftig der Sitzstaat eines im internationalen Verkehr tätigen Unternehmens massgebend sein, der sich nach den in Artikel 4 des Abkommens enthaltenen Regeln bestimmt.

*Art. 3 (betrifft Art. 8 des Abkommens: Seeschifffahrt und Luftfahrt)*

Entsprechend der neuen Definition in Artikel 3 Absatz 1 des Abkommens weist Artikel 3 des Protokolls in Artikel 8 Absatz 1 des Abkommens das Besteuerungsrecht dem Sitzstaat des Unternehmens zu. In Absatz 4 wird zudem festgehalten, dass die Absätze 1 und 2 auf Gewinne des norwegischen, dänischen und schwedischen Luftfahrtkonsortiums «Scandinavian Airlines System» (SAS) Anwendung finden, jedoch nur nach Massgabe der Beteiligung der «SAS Norge ASA», des norwegischen Partners im «Scandinavian Airlines System» (SAS), in diesem Konsortium.

*Art. 4 (betrifft Art. 10 des Abkommens: Dividenden)*

Artikel 4 des Protokolls ändert Artikel 10 Absätze 2 und 3 des Abkommens wie folgt: Dividenden, die von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften (Beteiligungen von mindestens 20 % des Kapitals) ausgeschüttet werden, sind von der Quellensteuer befreit. Bisher wurde die Quellensteuer auf 5 Prozent begrenzt. Nach Einführung des generellen Nullsatzes im Beteiligungsverhältnis bedarf es der in Artikel 10 Absatz 3 des Abkommens enthaltenen Spezialregelung nicht mehr.

Anstelle dieses Absatzes wird neu eine Befreiung von der Quellensteuer auf Dividendenzahlungen an die öffentliche Hand beider Staaten, einschliesslich der Norwegischen Zentralbank, des norwegischen staatlichen Erdölfonds und der Schweizerischen Nationalbank, vorgesehen.

*Art. 5 (betrifft Art. 13 des Abkommens: Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen)*

Entsprechend der neuen Definition in Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h des Abkommens weist Artikel 5 des Protokolls das Besteuerungsrecht für Verkäufe von Schiffen und Flugzeugen in Artikel 13 Absatz 3 dem Sitzstaat des Unternehmens zu.

*Art. 6 (betrifft Art. 15 des Abkommens: Unselbständige Arbeit)*

Analog zu den neu in den Artikeln 8 Absatz 1 und 13 Absatz 3 des Abkommens getroffenen Besteuerungsregeln weist auch Artikel 6 des Protokolls in Artikel 15 Absatz 3 des Abkommens das Besteuerungsrecht für das Einkommen aus einer Arbeitstätigkeit an Bord eines Schiffes oder Flugzeugs dem Sitzstaat des Unternehmens zu. Artikel 15 Absatz 3 des Abkommens bestimmt weiter, dass Einkünfte, die für Tätigkeiten an Bord eines Schiffes, das im norwegischen internationalen Schiffsregister (N.I.S.) eingetragen ist, erzielt werden, im Wohnsitzstaat des Empfängers steuerpflichtig sind. Artikel 15 Absatz 4 des Abkommens legt neu fest, dass Entschädigungen für Tätigkeiten an Bord eines im internationalen Verkehr eingesetzten Flugzeuges des Luftfahrtkonsortiums «Scandinavian Airlines System» (SAS) im Wohnsitzstaat des Empfängers steuerpflichtig sind.

*Art. 7 (betrifft Art. 22 des Abkommens: Vermögen)*

Analog zu den neu in den Artikeln 8 Absatz 1 und 13 Absatz 3 des Abkommens getroffenen Besteuerungsregeln legt Artikel 7 des Protokolls fest, dass in Artikel 22 Absatz 3 des Abkommens die Besteuerung des Vermögens von Unternehmen, die im internationalen Verkehr tätig sind, nur im Sitzstaat des Unternehmens vorgenommen werden darf.

*Art. 8 (betrifft Art. 23 des Abkommens: Vermeidung der Doppelbesteuerung)*

Artikel 8 Absatz 1 des Protokolls führt in Artikel 23 Absatz 1 des Abkommens die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für in Norwegen ansässige Steuerpflichtige ein. Dies hat zur Folge, dass Einkünfte, die dem schweizerischen Besteuerungsrecht unterliegen, in Norwegen nicht mehr freigestellt werden, sondern unter Anrechnung der schweizerischen Steuer ebenfalls von der norwegischen Besteuerung erfasst werden. Die neue Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bewirkt für in Norwegen ansässige Personen, dass ihr weltweites Vermögen zum Satze der norwegischen Steuer besteuert wird. Der Systemwechsel berührt das schweizerische Besteuerungsrecht nicht.

Artikel 8 Absatz 2 des Protokolls fügt in Artikel 23 Absatz 2 des Abkommens die neuste Fassung des schweizerischen Methodenartikels zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ein, was jedoch keine materielle Änderung darstellt.

*Art. 9 (betrifft Art. 25 des Abkommens: Verständigungsverfahren)*

Artikel 9 des Protokolls passt den zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 1 dem OECD-Musterabkommen an. Die Einleitung eines Verständigungsverfahrens muss neu somit innerhalb von drei Jahren nach Mitteilung der dem Abkommen widersprechenden Massnahme erfolgen.

*Art. 10 (betrifft Art. 26 des Abkommens: Informationsaustausch)*

Artikel 26 enthält neu eine Bestimmung, die den Austausch von Informationen nicht nur für die richtige Anwendung des Abkommens, sondern auch für die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts im Falle von Steuerbetrug ermöglicht. Nach dem Protokoll gilt als Steuerbetrug ein betrügerisches Verhalten, das nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist. Das norwegische Recht trifft keine Unterscheidung zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung. Demgegenüber behandelt die Schweiz wohl den Steuerbetrug, nicht aber die Steuerhinterziehung als Steuervergehen. Auf Grund des Grundsatzes der beidseitigen Strafbarkeit kommt Amtshilfe demzufolge nur in Betracht, wenn eine Tat, wäre sie in der Schweiz begangen worden, einen Steuerbetrug nach schweizerischem Recht darstellen würde. Im Protokoll wird klargestellt, dass zwischen dem betrügerischen Verhalten und der gewünschten Amtshilfemassnahme ein direkter Zusammenhang bestehen muss. Schliesslich werden so genannte «Fishing expeditions» ausdrücklich ausgeschlossen.

Auf norwegisches Begehren wird zudem entsprechend der von der Schweiz im Rahmen der OECD-Arbeiten über schädliche Steuerpraktiken vertretenen Haltung auf reziproker Grundlage eine Bestimmung aufgenommen, wonach die Schweiz Amtshilfe für die Durchsetzung des norwegischen Rechts leistet, sofern es sich um Auskünfte betreffend eine Holdinggesellschaft im Sinne des Artikels 28 Absatz 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes handelt. Im Protokoll zu Artikel 26 wird klargestellt, dass nur Informationen ausgetauscht werden, die im Besitz der Steuerbehörden sind oder die den Steuerbehörden ordentlicherweise zuzustellen sind und von diesen im ordentlichen Verfahren beschafft werden können (z.B. mittels Mahnung zur Einreichung der Bilanz und der Erfolgsrechnung als Beilage zu Formular 103). Damit ist die Durchführung von spezifischen Massnahmen, insbesondere von Zwangsmassnahmen, explizit ausgeschlossen.

Nach norwegischer Auffassung schränkt der Grundsatz der beidseitigen Strafbarkeit die Anwendung des neuen Artikels stark ein, weshalb Norwegen die Streichung dieser Bestimmung verlangte. Die Schweiz konnte dieses Begehren entsprechend der ständigen Praxis aber erfolgreich abwehren.

Die zuständigen Behörden legten im Verhandlungsprotokoll vom 29. März 2005 die zur Durchführung der norwegischen Ersuchen erforderlichen Verfahrensbestimmungen fest, die im Wesentlichen denjenigen entsprechen, wie sie mit Deutschland vereinbart wurden.

#### *Art. 11 (Einfügung eines neuen Art. 28: Erstattung von Quellensteuern)*

Mit Artikel 11 des Protokolls wird ein neuer Artikel ins Abkommen eingefügt, der die Rückerstattung von Quellensteuern im Einzelnen regelt. Insbesondere weil das norwegische Recht keine Frist für die Einreichung von Rückerstattungsanträgen kannte, entsprach es einem Anliegen, eine entsprechende Grundlage zu schaffen. Obwohl Norwegen seit dem Abschluss der Verhandlungen im Jahre 2004 eine dreijährige Verjährungsfrist einführt, soll dieser Artikel ins Abkommen aufgenommen werden.

#### *Art. 13 (betrifft das Protokoll zum Abkommen)*

Mit der neuen Regelung der Unternehmen des internationalen Verkehrs ist die in Ziffer 2 des Protokolls enthaltene Spezialregelung nicht mehr notwendig. Auch die in Ziffer 6 des Protokolls aufgenommene Präzisierung zu Artikel 24 des Abkommens ist überholt. Als Ziffer 5 wird die bereits unter Artikel 10 erläuterte Protokollbestimmung zum Steuerbetrug eingefügt.

#### *Art. 14 (betrifft das Inkrafttreten)*

Dieser Artikel regelt das Inkrafttreten der vereinbarten Änderungen. Mit einer Ausnahme sollen die Neuerungen erst nach Inkrafttreten des Protokolls Anwendung finden. Dieses tritt am Datum der zweiten Note, mit der über die Beendigung des innerstaatlichen Gesetzgebungsverfahrens informiert wird, in Kraft. Zu Gunsten der Schweizer Wirtschaft konnte die Schweiz aber vereinbaren, dass Dividenden, die an eine zu 20 % oder mehr beteiligte Gesellschaft gezahlt werden, bereits ab dem 1. Januar 2005 vom ausschliesslichen Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat dieser Gesellschaft profitieren können, sofern das Protokoll noch vor Ende 2005 in Kraft tritt.

### **3                    Finanzielle Auswirkungen**

Die vorgesehene Abkommensrevision hat für beide Staaten steuerliche Einbussen zur Folge. Die Herabsetzung der Quellensteuerbegrenzung im Mutter-Tochter-Verhältnis auf Null wird zur Folge haben, dass die Schweiz im Vergleich zum heutigen Zustand eine zusätzliche Entlastung von der Verrechnungssteuer in der Höhe von 1 bis 2 Millionen Franken zu tragen hat. Auf der anderen Seite dürften sich auf Grund der mit dem Nullsatz erzielten Standortverbesserung zusätzliche Einnahmen bei den direkten Steuern ergeben.

Der norwegische Übergang zur Anrechnungsmethode bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung hat keine unmittelbaren finanziellen Auswirkungen, da das schweizerische Besteuerungsrecht dadurch nicht eingeschränkt wird. Der Methodenwechsel kann aber zu indirekten Steuerausfällen führen, da sich die tiefere schweizerische Steuerbelastung auf den Betriebstättingewinnen nicht mehr zu Gunsten der norwegischen Unternehmen auswirkt, werden doch in Norwegen die schweizerischen Steuern lediglich an die norwegischen Steuern angerechnet. Bei der Festlegung der Methode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ist jedoch jeder Staat autonom, weshalb Norwegen diese Änderung von schweizerischer Seite nicht verwehrt werden konnte.

#### **4 Verfassungsmässigkeit**

Verfassungsgrundlage dieses Revisionsprotokolls bildet Artikel 54 der Bundesverfassung, der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Die Bundesversammlung ist nach Artikel 166 Absatz 2 der Bundesverfassung zuständig für die Genehmigung des Revisionsprotokolls. Das revidierte Abkommen ist zwar auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber jederzeit unter Einhaltung einer sechsmonatigen Frist auf das Ende eines Kalenderjahres gekündigt werden. Es sieht keinen Beitritt zu einer internationalen Organisation vor. Dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 der Bundesverfassung unterstehen seit dem 1. August 2003 zusätzlich solche Abkommen, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. In Anlehnung an Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrages dann als rechtsetzend, wenn sie auf unmittelbar verbindliche und generell-abstrakte Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt. Das vorliegende Revisionsprotokoll enthält Bestimmungen, die das Abkommen an norwegische Rechtsänderungen anpassen, die günstigere Bedingungen für Beteiligungsdividenden schaffen und neue Regelungen einfügen. Die letztere Kategorie besteht einerseits aus neuen Verfahrensbestimmungen, welche die Rückerstattung von Quellensteuern regeln, und andererseits aus der erweiterten Amtshilfe. Die Amtshilfe zur Durchsetzung des internen Rechts im Falle von Steuerbetrug wurde bereits mit Deutschland in gleichem Umfang vereinbart und umfasst diejenigen Informationen, die heute bereits rechtshilfweise erhältlich sind. Diese Amtshilfeklausel wurde zudem bereits im Zusammenhang mit dem Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Union den eidgenössischen Räten unterbreitet und gegenüber OECD-Staaten als neuer Schweizer Standard definiert. Eine ähnliche Bestimmung dürfte daher mit den meisten EU-Staaten bzw. OECD-Staaten in den nächsten Jahren vereinbart werden. Der Informationsaustausch für Holdinggesellschaften entspricht der von der Schweiz im Rahmen der OECD-Arbeiten über schädliche Steuerpraktiken gemachten Konzession und umfasst lediglich Informationen, die sich im Besitze der Steuerbehörden befinden oder befinden sollten; Zwangsmassnahmen sind damit ausgeschlossen und das Bankgeheimnis bleibt gewahrt. Das vorliegende Revisionsprotokoll beinhaltet damit entsprechend der in der Botschaft zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel beschriebenen Praxis keine wichtigen zusätzlichen Verpflichtungen für die Schweiz. Der Bundesbeschluss über das Revisionsprotokoll mit Norwegen unterliegt daher nicht dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 der Bundesverfassung.

Anlass zur Revision des Doppelbesteuerungsabkommens gab das Königreich Norwegen, doch steht das ausgehandelte Ergebnis auch im Interesse der Schweiz. Mit der Neuregelung der Dividendenbesteuerung wird ein seit Jahren als störend empfundenenes Hindernis im Wirtschaftsverkehr beseitigt. Das vorliegende Protokoll bringt den schweizerischen Unternehmen mit wesentlichen Beteiligungen in Norwegen eine deutliche Besserstellung gegenüber dem heutigen Zustand und trägt damit dazu bei, die Attraktivität der Schweiz als Unternehmensstandort zu verbessern. Mit der Einfügung einer Amtshilfeklausel für Steuerdelikte soll erreicht werden, dass künftig Handlungen, die keinen Schutz verdienen, nicht über die Schweiz abgewickelt werden. Die Amtshilfe bei Holdinggesellschaften entspricht der schweizerischen Haltung gegenüber der OECD. Das Bankgeheimnis ist von der Amtshilfe bei Holdinggesellschaften nicht betroffen, werden doch bei Amtshilfeersuchen für Holdinggesellschaften keine Zwangsmassnahmen angewendet (ausser es liegt ein Fall von Steuerbetrug vor), sondern nur Informationen weitergeleitet, die sich bereits im Besitz der Steuerbehörden befinden oder befinden müssten. Im Gegenzug nutzte die Schweiz die Gelegenheit, eine für Schweizer Holdinggesellschaften vorteilhafte Rückwirkung der Dividendenbesteuerung zu vereinbaren.